Tribunal administratif N° 30528 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 2 mai 2012
1re chambre

Audience publique du 22 mai 2013

Recours formé par
Monsieur ...et Madame ..., …
contre deux bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30528 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2012 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., demeurant à L-…, tendant d'après le dispositif de la requête introductive d'instance à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 ainsi que du bulletin portant calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, tous deux émis en date du 4 novembre 2010 par le bureau d'imposition Luxembourg 4, de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 août 2012;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 septembre 2012 par Maître Marianne GOEBEL pour compte de Monsieur ...et de son épouse, Madame ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 octobre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 avril 2013.

En date du 4 novembre 2007, Madame ... a hérité d'un immeuble sis à … qu'elle a revendu suivant acte notarié de vente du 23 novembre 2009 pour un montant de … euros.

Au cours du mois de mars 2010, sans préjudice quant à la date exacte, Monsieur ...et son épouse, Madame ..., ci-après « les époux ...», introduisirent auprès de l'administration des Contributions directes, ci-après « l'administration », leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2009.

Les époux ...n'ayant pas indiqué dans ladite déclaration d'impôt la vente de l'immeuble sis à … précité, le préposé du bureau d'imposition sollicita de la part des époux ...par courrier du 26 mai 2010 des renseignements au sujet de l'utilisation de l'immeuble sis à « ….

Le courrier précité étant resté sans réponse, le préposé du bureau d'imposition adressa un rappel aux époux ...par courrier du 28 juin 2010 tout en leur donnant un délai de réponse jusqu'au 16 juillet 2010 et en les informant notamment qu'à défaut de collaboration les revenus seraient établis par voie de taxation.

Le 6 août 2010, les époux ...se virent adresser un nouveau courrier de la part du préposé du bureau d'imposition leur accordant cette fois-ci un délai jusqu'au 3 septembre 2010 au plus tard pour fournir les renseignements demandés, mais toujours pas communiqués à l'administration, tout en joignant au courrier des « formulaires-modèles 700 » servant à déterminer les plus-values réalisées lors de la cession de biens du patrimoine privé.

Le 4 novembre 2010, le bureau d'imposition, toujours sans réponse des époux …, émit finalement le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 ainsi que le bulletin portant calcul de la contribution dépendance pour la même année, le bulletin de l'impôt sur le revenu contenant la précision que l'imposition diffère de la déclaration du contribuable sur les points suivants : « *ajoute de la plus-value sur vente maison ... + ... déduction solde abattement - ...* ».

En date du 2 février 2011, le mandataire des demandeurs adressa au directeur de l'administration une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 émis le 4 novembre 2010. Le 28 avril 2011, le mandataire des demandeurs transmit encore au directeur une facture supplémentaire à l'appui de la réclamation.

La réclamation des demandeurs étant restée sans réponse, les époux ...ont fait introduire en date du 2 mai 2012 un recours tendant d'après le dispositif de la requête introductive d'instance à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 et du bulletin portant calcul de la contribution dépendance pour l'année 2009, émis tous les deux en date du 4 novembre 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Partant, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours, les demandeurs contestent tout d'abord la détermination du bénéfice de cession telle qu'elle a été effectuée par l'administration et suivant laquelle la somme de … euros serait redue par les époux ...au titre de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 et la somme de ….- euros au titre de la contribution dépendance de la même année.

Les demandeurs considèrent en effet que ce serait à tort que l'administration aurait estimé la plus-value immobilière concernant l'immeuble sis à ..., à … euros, plus-value de laquelle elle aurait déduit un solde d'abattement de … euros.

Les demandeurs rappellent à ce sujet que le bien faisant l'objet de l'imposition aurait été acquis par eux à titre gratuit, de sorte que le prix d'acquisition à prendre en considération serait celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux. Or, en l'espèce, la dernière acquisition à titre onéreux remonterait à l'acquisition du 20 juin 1969 faite par Monsieur ...et son épouse, Madame ..., du terrain sis à …, et ce pour une somme de ...- LUF, soit, après conversion en euros et application du coefficient de réévaluation applicable pour l'année 1969, un montant de ….- euros. Sur ce terrain, la maison litigieuse aurait été construite, d'après le « *Bauvertrag* » du 9 juin 1969, pour une somme totale de ….- LUF, soit après conversion et application du coefficient de réévaluation applicable pour l'année 1970, un montant de …- euros. Comme il faudrait tenir compte pour déterminer le prix de revient de l'immeuble des dépenses assumées par le contribuable pour mettre le bien dans son état définitif, il y aurait encore lieu de retenir en l'espèce de ce chef des dépenses d'amélioration effectuées pour un montant total de ...- euros.

Au sens de l'article 99ter de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. », qui déterminerait le régime des plus-values propres à la vente d'immeubles détenus par le contribuable depuis plus de deux ans, le prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble litigieux serait donc de … euros (… + … + ..). Dans la mesure où le bien aurait été vendu par les époux ...pour un montant de … euros, la plus-value imposable serait de ce fait de … euros (… – …), desquels il faudrait encore retrancher la déduction du solde d'abattement retenue par l'administration à hauteur d'un montant de … euros, de sorte à avoir au final une plus-value imposable de … euros.

La partie étatique maintient quant à elle que le prix d'acquisition de la maison litigieuse et *a fortiori* la plus-value immobilière aurait été évaluée correctement.

Ainsi, suivant le « *Bauvertrag* » conclu en date du 9 juin 1969, Monsieur ...aurait chargé Monsieur … de la construction d'une maison unifamiliale clé en main, à ériger sur la place à bâtir appartenant à Monsieur … sis à … et ce au prix de … LUF. L'acte notarié de vente aurait été conclu en date du 20 juin 1969 entre les époux … et les époux … Aux termes de cet acte notarié, la vente aurait porté sur un immeuble en voie de construction sur le terrain sis à … et ce au prix de … LUF. Il ne se serait dès lors pas agi d'une simple vente de terrain mais d'une vente de maison à construire sur le terrain en question. Le prix convenu dans le « *Bauvertrag* » du 9 juin 1969 aurait été de ...- LUF et il aurait été prévu qu'une quote-part de 20% de ce prix, à savoir un montant de ….- LUF, serait à payer au moment de la conclusion de l'acte notarié.

La partie étatique relève encore qu'au moment de la conclusion de l'acte notarié, et tel que prévu dans le « *Bauvertrag* », le montant de ….- LUF aurait été compris dans le prix de vente de ….- LUF et payé devant notaire en date du 20 juin 1969 pour la vente de l'immeuble en voie de construction.

La somme restant à payer pour la maison à construire en vertu du « *Bauvertrag* », à savoir un montant de ...- LUF (… - …) aurait été payée ultérieurement par tranches à Monsieur ... et ce au fur et à mesure de l'avancement des travaux, tel que stipulé dans le « *Bauvertrag* ».

Comme le prix de vente de ….- LUF payé devant notaire pour la maison d'habitation en voie de construction comprendrait la première tranche de ….- LUF prévue dans le « *Bauvertrag* » et que le prix restant dû à Monsieur … se serait élevé à ….- EUR, le prix d'achat de la maison se serait élevé à ...- LUF et non pas à ….- LUF, tel qu'invoqué par les demandeurs. Ce montant se trouverait également confirmé par les deux documents intitulés

« *description de construction nouvelle* » reçus en date des 2 avril 1970 et 28 avril 1971 par le service des évaluations immobilières de l'administration de la part de Madame … et qui indiqueraient comme « *Kaufpreis des bebauten Grundstücks* » un montant de ….- LUF.

La partie étatique estime dès lors que ce serait à juste titre que l'administration aurait pris comme base le prix de ...- LUF payé à l'acte notarié, majoré des frais de notaire à hauteur de 7%, portant ainsi le prix d'acquisition après application du coefficient de réévaluation pour l'année 1969 à ...- LUF. A ce montant aurait encore été rajouté le montant de ...- LUF payé par tranches et s'élevant après application du coefficient de réévaluation pour l'année 1970 à ….- LUF, de sorte que le prix d'acquisition retenu par l'administration s'élèverait à juste titre à ….- LUF, soit à ...- EUR et que le bénéfice de cession imposable s'élèverait à ….- EUR après déduction de l'abattement de ...- EUR (… – … – …).

La partie étatique conteste ensuite les dépenses d'amélioration invoquées par les demandeurs comme devant être ajoutées au prix d'acquisition initial de l'immeuble litigieux. Ainsi, après avoir rappelé qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juillet 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, la partie étatique soulève que les demandeurs se limiteraient en l'espèce à joindre de multiples factures, désordonnées, relatives à une multiplicité d'années et portant sur des dépenses de toute sorte ayant trait à la maison en question et ne permettant pas d'établir que ces frais répondent aux conditions imposées afin d'être admises à titre de dépenses d'amélioration. Les dépenses d'amélioration seraient donc simplement alléguées et non établies.

Par ailleurs, et pour autant que de besoin, la partie étatique estime également que les affirmations des demandeurs relatives à de prétendues dépenses d'amélioration seraient dépourvues de tout fondement alors que des dépenses d'investissement devraient être distinguées des frais de réparation et d'entretien. Les factures invoquées par les demandeurs ne porteraient pas sur des dépenses d'investissement mais sur des dépenses d'entretien et de réparation de toutes sortes, engagées au fil du temps sur une période de 35 années, et ayant pour objet de maintenir la maison et son jardin en bon état, voire pour certaines de ces dépenses, de remettre la maison et son extérieur en un bon état.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs, après avoir déclaré être d'accord avec la majoration du prix de base de ….- LUF à hauteur de 7% à titre de frais de notaire tout en continuant à contester pour le surplus le calcul du prix de revient de l'immeuble, insistent en substance sur le fait que l'examen des pièces invoquées à l'appui de leur recours permettrait de conclure que l'on serait bien en présence de dépenses d'investissement dans la mesure où il s'agirait de travaux qui auraient à la fois considérablement amélioré l'état du bâtiment, créé des éléments nouveaux ou permis la modification de l'utilisation de l'immeuble. Ainsi, le tribunal devrait prendre en compte qu'il s'agirait de travaux d'envergure qui auraient substantiellement transformé l'immeuble comme les travaux de poses de nouvelles fenêtres, de création d'une nouvelle salle de bains, de réfection de la façade, de pose de volets roulants électriques, d'aménagement du jardin par création d'un étang, de construction d'un abri de jardin et plantation d'arbres fruitiers, de dallage de l'accès à la maison etc.

Le tribunal relève en l'espèce qu'il n'est pas contesté que les demandeurs n'aient jamais donné de suite aux courriers de l'administration par le biais desquelles cette dernière a sollicité, avant l'émission des bulletins litigieux, de manière répetée des informations supplémentaires quant à la cession de l'immeuble litigieux sis à ….

Ce ne qu'une fois que les bulletins d'impôt ont été émis que le litismandataire des demandeurs est intervenu pour introduire en date du 2 février 2011 une réclamation contre les bulletins en cause et plus particulièrement contre la détermination du prix de revient de la maison litigieuse, tout en versant à l'appui de ce courrier un tableau récapitulatif des dépenses considérées comme étant des dépenses d'amélioration à rajouter au prix de revient ainsi que diverses factures ayant trait à ces dépenses d'amélioration. Par courrier du 28 avril 2012, le litismandataire des demandeurs a encore envoyé une facture supplémentaire au directeur.

Il y a tout d'abord lieu de rappeler qu'en ce qui concerne la détermination du revenu imposable en provenance de la cession immobilière litigieuse, les demandeurs ont fait l'objet d'une taxation d'office dont le principe est inscrit au paragraphe 217 (1) AO, lequel dispose que : « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind* ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans avoir pu élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude[1].

Si en l'espèce les demandeurs ne critiquent pas le fait que le bureau d'imposition ait procédé à une taxation d'office, ils critiquent que la taxation aurait manqué son but puisqu'elle aboutirait « *in fine à une imposition qui n'est absolument pas conforme à ce qui aurait dû être payé* ». Les demandeurs contestent en effet le montant retenu par le bureau d'imposition à titre de prix d'acquisition de l'immeuble litigieux et *a fortiori* le montant de la plus-value imposable en découlant.

Si le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, - ou comme en l'espèce en omettant de fournir les éléments d'information sollicités -, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle s'opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne peut utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Le contribuable ne peut prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt[2].

---

[1] Trib. adm., 26 avril 1999, n°10156 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°519 et autres références y citées.
[2] Cour administrative, 12 février 2009, n°24907C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°526

En vertu de l'article 99ter L.I.R. « (1) *Est imposable* (…) *le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'acte net servant à l'exercice d'une profession libérale. Sont également exclus les immeubles dépendant d'une exploitation agricole ou forestière, sauf en ce qui concerne le sol. (2) Le revenu est égal à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention* (…) ».

Aux termes de l'article 25 (1) L.I.R., « *le prix d'acquisition d'un bien est l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation* » ou par son prédécesseur en cas de transmission à titre gratuit. Il comprend non seulement le prix d'achat proprement dit, mais également tous les frais accessoires tels les frais de l'acte d'acquisition et le droit de mutation. De plus, le prix d'acquisition initial est susceptible d'être augmenté à hauteur de dépenses dites d'investissement. Le prix de revient comprend toutes les dépenses assumées par le contribuable en raison de la construction et de l'aménagement de l'immeuble, y compris les investissements ultérieurs[3].

En l'espèce, les parties sont tout d'abord en désaccord quant à la détermination du prix d'acquisition initial de l'immeuble litigieux.

Force est à cet égard au tribunal de relever à l'instar de la partie étatique que suivant le document intitulé « Description de la construction nouvelle » établi par Madame … et transmis au Service des Evaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, le prix d'achat de l'immeuble sis à …, s'est élevé à ….- LUF et non pas à ….- LUF.

Ce montant se trouve corroboré par les explications non autrement contestées fournies par la partie étatique au cours de la procédure contentieuse - les demandeurs s'étant en effet contentés de contester sans autre précision « *le fait que le prix de construction pris en compte par le fisc soit de ... LUF et non pas de ... LUF* »-, ainsi que par les pièces invoquées par les demandeurs eux-mêmes à l'appui de leur recours. En effet, il ressort plus particulièrement du « *Bauvertrag* » du 9 juin 1969 que Monsieur ...a chargé Monsieur … de la « *schlüsselfertigen Herstellung eines Einfamilienhauses auf seinem Bauplatz gelegen in ..., «..., (…) zum vereinbarten Preise von ...,-frs* (…) », c'est-à-dire de la construction d'une maison unifamiliale clé en main à ériger sur un terrain appartenant à Monsieur …. Suivant ce même « *Bauvertrag* », 20% de la somme de ….- LUF, soit une somme de ….- LUF, étaient à payer au moment de la signature de l'acte notarié de vente portant sur un immeuble d'habitation en voie de construction (« *ein im Bau begriffenes Wohnhaus* »), le reste de la somme, soit …..- LUF, ayant été à payer par tranches. Or, il ressort de l'acte notarié de vente signé le 20 juin 1969 entre les époux ...et les époux ..., que lors de la signature de l'acte notarié de vente les époux ... ont payé en liquide une somme de ….- LUF.

A défaut de prise de position circonstanciée des demandeurs face aux développements exhaustifs de la partie étatique quant au mode de détermination du prix d'acquisition de l'immeuble litigieux et compte tenu des pièces versées en cause de part et d'autre, le tribunal est amené à retenir que la somme de ….- LUF payée au moment de la signature de l'acte notarié englobait la somme de ….- LUF qui suivant le « *Bauvertrag* » était à payer au moment de la signature de l'acte notarié, de sorte qu'après la signature de l'acte notarié, la somme restant due au titre du « *Bauvertrag* » ne s'est plus élevée qu'à ….- LUF et que dès lors le prix d'achat de la maison, y inclus le prix du terrain, s'est élevé à ….- LUF (… + …).

---

[3] Circulaire du directeur des contributions, L.I.R., n°105/8 du 16 mars 2005.

C'est dès lors à juste titre que l'administration a pris comme prix de base celui de ….- LUF payé au moment de la signature de l'acte notarié de vente de la maison en voie de construction, majoré des frais de notaire à hauteur de 7 %, portant ainsi le prix d'acquisition, après application du coefficient de réévaluation de 4.32 pour l'année 1969, à ….- LUF, étant relevé que les demandeurs ne contestent pas le calcul du prix de base tel qu'effectué par l'administration. Tel que retenu ci-avant, c'est encore à bon droit que l'administration a rajouté à cette somme le montant de ….- LUF s'élevant après application du coefficient de réévaluation de 4.13 pour l'année 1970 à ….- LUF, de sorte que c'est encore à bon droit que l'administration a retenu que le prix d'acquisition initial de l'immeuble litigieux s'est élevé à ….- LUF, soit, après conversion, à ….- EUR et non pas à ….- EUR.

Les parties sont encore en désaccord sur la nature des dépenses invoquées par les demandeurs comme étant des dépenses d'investissement devant être rajoutées au prix d'acquisition initial de l'immeuble.

Lors de travaux touchant un immeuble bâti procurant des revenus à un contribuable, il y a lieu de distinguer entre, d'une part, les frais d'entretien et de réparation déductibles intégralement au cours de l'année d'imposition où ils sont payés et, d'autre part, les dépenses d'investissement qui, augmentant le prix d'acquisition ou de revient, sont déductibles par voie d'amortissement[4].

La distinction entre dépenses d'entretien (*Erhaltungsaufwand*) et dépenses d'investissement (*Herstellungsaufwand*) est usuellement opérée à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de dépense d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question s'articulent plus particulièrement en soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (*Vermehrung der Substanz*), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (*Änderung der Wesensart*), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*)[5].

Les demandeurs reprochent dans ce contexte à la partie étatique d'avoir considéré les travaux ayant été effectués au cours des 35 dernières années aussi bien dans la maison qu'à l'extérieur comme des dépenses de réparation ou d'entretien alors qu'il s'agirait de travaux d'envergure qui auraient substantiellement transformé l'immeuble.

Force est à cet égard au tribunal de relever que si les demandeurs affirment certes que *« l'on est bien en présence de travaux qui ont à la fois considérablement amélioré l'état du bâtiment, créé des éléments nouveaux ou permis la modification de l'utilisation de l'immeuble »*, ils n'invoquent à l'appui de cette affirmation péremptoire qu'un tableau récapitulatif et des factures en vrac, sans préciser dans quelle mesure il s'agit pour chacune des dépenses prise isolément de dépenses en relation avec des travaux ayant abouti soit à un changement de la nature du bâtiment, soit à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment, soit à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment. Or, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

---

[4] Circulaire du directeur des contributions, L.I.R., n°105/8 du 16 mars 2005.
[5] cf. trib. adm. 14 janvier 1998, n° 10111 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 205

En l'espèce, outre le fait que de manière générale, la mise à disposition, en vrac, de factures diverses remontant pour certaines à 35 ans et portant sur des montants variant entre ….- euros et ….- euros n'est pas de nature à établir en tout état de cause la preuve requise, le rôle du tribunal ne consistant en effet pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des factures afin d'y déceler si elles remplissent chacune prise isolément l'un des critères pour pouvoir être considérées comme dépense d'investissement, il y a encore lieu de relever que les demandeurs se sont contentés de mentionner derrière certaines des factures énumérées « *à titre exemplatif (mais non limitativement)* » dans leur mémoire en réplique, le critère que la dépense est censée remplir à leurs yeux, sans toutefois expliquer par un quelconque développement en fait ou en droit dans quelle mesure les dépenses invoquées, dûment expliquées et détaillées, remplissent les conditions pour pouvoir être considérées comme des dépenses d'investissement. Ainsi, à titre d'exemple, il n'est pas précisé dans quelle mesure la facture « ...» du 22 mai 2005 a trait à des travaux qui auraient considérablement amélioré l'état du bâtiment.

Au vu de ce qui précède, les demandeurs ne sauraient valablement faire valoir des dépenses d'investissement à hauteur de … EUR qui seraient à rajouter au prix d'acquisition initial.

Les demandeurs critiquent finalement encore les bulletins d'imposition litigieux dans la mesure où il n'aurait pas été tenu compte de l'abattement de … EUR au titre de l'article 130 (5) L.I.R. dont ils pourraient toutefois bénéficier du fait qu'ils seraient imposables collectivement.

La partie étatique, après avoir rappelé que l'abattement prévu par l'article 130 (4) L.I.R. s'élève à ….- euros dans le chef d'époux imposables collectivement et que cet abattement est à réduire à concurrence des abattements accordés par application de l'article 130 (4) L.I.R. au cours des dix dernières années, explique qu'en l'espèce un abattement à hauteur de ….- euros aurait été mis en compte en 2008, de sorte qu'il n'y aurait lieu de prendre en compte qu'un abattement de ….- euros, montant que les demandeurs n'auraient d'ailleurs par critiqué. La partie étatique fait encore valoir que les demandeurs ne tomberaient pas dans le champ d'application de l'article 130 (5) L.I.R. dans la mesure où l'abattement spécial prévu dans cet article ne serait accordé que dans le cas où la plus-value dégagée par application de l'article 99ter L.I.R. porterait sur la résidence principale des parents qui devrait en outre avoir été acquise des parents par voie de succession en ligne directe. Or, en l'espèce, il ne s'agirait pas d'un immeuble utilisé par les parents d'un des demandeurs à titre de résidence principale et l'immeuble n'aurait pas non plus été acquis par voie de succession en ligne directe, de sorte que les demandeurs ne sauraient bénéficier de cet abattement.

Aux termes de l'article 130 (4) L.I.R. « *La somme des revenus visés aux articles 99ter à 101 est diminuée d'un abattement de ... euros porté à ... euros dans le chef des époux imposables collectivement au sens de l'article 3, sans qu'il puisse en résulter une perte. Ces abattements sont réduits à concurrence des abattements accordés par application de la phrase qui précède au cours des dix années antérieures.* »

Le tribunal relève tout d'abord, à l'instar de la partie étatique, qu'après avoir reconnu tant au niveau de leur réclamation qu'au niveau de la requête introductive d'instance que le montant de l'abattement leur accordé en vertu de l'article 130 (4) L.I.R. s'élèverait à … euros, ce n'est que dans leur mémoire en réplique que les demandeurs ont implicitement remis en cause ce montant en contestant que ledit abattement aurait été épuisé par des plus-values réalisées antérieurement.

Force est toutefois au tribunal de relever qu'il ressort des pièces versées par la partie étatique à l'appui de son mémoire en duplique que les demandeurs se sont effectivement vus accorder en 2008 un abattement à hauteur de ….- euros au titre de l'article 130 (4) L.I.R., de sorte que c'est à bon droit que l'administration leur a accordé en 2009 un abattement à hauteur de ….- euros en relation avec l'immeuble litigieux.

En ce qui concerne ensuite le bénéfice de l'abattement prévu au titre de l'article 130 (5) L.I.R. tel qu'invoqué par les demandeurs, il y a lieu de relever qu'aux termes de l'article 130 (5) L.I.R. « *Lorsqu'une plus-value dégagée par application de l'article 99ter porte sur un immeuble bâti acquis par voie de succession en ligne directe, elle est diminuée d'un abattement de ...euros, qui, dans le chef des époux imposables collectivement au sens de l'article 3, est accordé à raison de ...euros pour la part héréditaire de chacun des conjoints sans qu'il puisse en résulter une perte. L'abattement qui est à mettre en compte préalablement aux abattements prévus par l'alinéa qui précède, n'est accordé qu'au titre de la plus-value de réalisation d'un immeuble utilisé par les parents du contribuable ou de son conjoint comme résidence principale au sens de l'article 102bis. Lorsque l'immeuble n'a pas été utilisé comme telle à l'échéance de la succession, il suffit que la condition de l'occupation de l'immeuble au sens de l'article 102bis ait été remplie à un moment quelconque au cours de la période située avant cette échéance. Entre uniquement en ligne de compte au titre des dispositions qui précèdent l'immeuble occupé en dernier lieu comme résidence principale par les parents. L'abattement n'est accordé, pour le contribuable ou chacun des conjoints, qu'au titre d'une seule résidence principale acquise dans les conditions prémentionnées* ».

Cet abattement spécial n'est dès lors accordé que dans le cas où la plus-value dégagée par application de l'article 99ter L.I.R. porte sur la résidence principale des parents du contribuable et à condition que cette résidence ait été acquise par le contribuable par voie de succession en ligne directe. Or, en l'espèce, il n'est pas contesté que l'immeuble litigieux n'appartenait pas aux parents de l'un des demandeurs et qu'il n'a pas été acquis par voie de succession en ligne directe, de sorte que les demandeurs ne sauraient prétendre au bénéficie de l'abattement prévu à l'article 130 (5) L.I.R.

Au vu des conclusions retenues ci-avant, le recours tel qu'introduit par les demandeurs est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 mai 2013 par:

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,

Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann — s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 23/5/2013

Le Greffier du Tribunal administratif